

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.958/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000266849-83
Impugnação: 40.010138137-65
Impugnante: Lumileds Iluminação Brasil Ltda
IE: 120272055.00-04
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT-DF

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devidos pela Autuada na saída de lâmpadas elétrica e eletrônica, reator e “starter” para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária por força do Protocolo ICM nº 17/85, em razão de dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao estado de origem, em virtude de incentivo fiscal concedido sem anuência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (em dobro), capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devidos pela Autuada na saída de lâmpadas elétrica e eletrônica, reator e “starter” para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária por força do Protocolo ICM nº 17/85, em decorrência de apuração da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro), capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, para o período até 31/12/11, majorada em 100% (cem por cento) de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, e no art. 55, inciso VII, alínea “c”, para o período após 01/01/12, todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devidos pela Autuada na saída de lâmpadas elétrica e eletrônica para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária por força do Protocolo ICM nº 17/85, cujas mercadorias são destinadas a uso, consumo do destinatário. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro), capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, para o período até 31/12/11, majorada em 100% (cem por cento) de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, e no art. 55, inciso VII, alínea “c”, para o período após 01/01/12, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, para o cálculo do ICMS/ST devido, deve-se

utilizar o percentual de 6% (seis por cento) sobre a base de cálculo das operações, que corresponde ao percentual da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, e, ainda, excluir a multa isolada, e sua respectiva majoração, aplicada sobre as operações ocorridas a partir de 01/01/12, por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

O presente trabalho refere-se à constatação de que a Autuada, estabelecida no município de Jaboatão dos Guararapes/PE, contribuinte substituta tributária mineira por força do Protocolo ICM nº 17/85, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST ao estado de Minas Gerais, nas operações de saídas interestaduais a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 5 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (lâmpada elétrica e eletrônica, reator e “starter”), no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012.

Verificou-se que a Autuada ao efetuar o cálculo do ICMS/ST deduziu, indevidamente, parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido em seu estado, mediante o Decreto do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco-PRODEPE de nº 21.959, de 27/12/99, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

E, ainda, constou em documento fiscal base de cálculo do imposto menor que a prevista na legislação, não respeitando o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e, ainda, em algumas operações, deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido nas operações com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro), capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, majorada em 100% (cem por cento) de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/11, e a capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, nas ocorrências após 01/01/12, sem majoração, todos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII (40% do valor da operação) foi reduzida a 20% (vinte por cento) do valor da operação, nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, em razão da retroatividade benigna à Contribuinte, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Este trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000010309-11 (fls. 02/04); Auto de Infração (fls. 05/15); Anexo 1 - Relatório Fiscal/Contábil (fls. 17/23); Anexo 2 – cópia do AIAF 10.000010309-11 (fls. 24/25); Anexo 3 – cópia do Ofício NCONEXT 099 de 06/10/14 (fls. 26/27); Anexo 4 – cópia do AR do Ofício NCONEXT nº 099, de 06/10/14 (fls. 28/29); Anexo 5 – cópia da resposta do AIAF nº 10.000010309.11 (fls. 30/37); Anexo 6 – cópia da Lei Estadual de Pernambuco nº 11675, de 11/10/99 (fls. 38/51);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo 7 – cópia do Decreto Estadual de Pernambuco nº 21959, de 27/12/99 (fls. 52/64); Anexo 8 – Planilha “Relatório de Apuração do ICMS/ST devido – 01/01/2010 a 31/12/2012” (fls. 65/72); Anexo 9 – Cadastro de Produtos e Regras Associadas (fls. 73/80); Anexo 10 – Planilha “Demonstrativo do Cálculo do ICMS/ST – 01/01/2010 a 31/12/2012” (fls. 81/88); Anexo 11 – Demonstrativo da Reincidência e Agravamento da Penalidade (fls. 89/93); Anexo 12 – Planilha “Demonstrativo da Multa de Revalidação e da Multa Isolada” (fls. 94/96); Anexo 13 – cópias de Notas Fiscais Eletrônicas (Amostragem) (fls. 97/139); DVD-R com arquivos digitais dos anexos deste PTA (fls. 140).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 143/174.

Requer, ao final, o integral cancelamento do Auto de Infração e, subsidiariamente, que as multas aplicadas sejam readequadas, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 226/244, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 276/297, opina, pela procedência parcial do lançamento, para, ao determinar o imposto devido nas operações em que não houve retenção/recolhimento de ICMS/ST, aplicar o percentual de 6% (seis por cento) sobre a base de cálculo das operações, adequando à correta apuração do imposto e respeitando a distribuição de receitas legalmente previstas para as operações interestaduais, e, ainda, em relação a essas mesmas operações, excluir a multa isolada, e sua respectiva majoração, por inaplicável à espécie, uma vez que não houve consignação de base de cálculo do ICMS/ST nos referidos documentos.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram em grande parte utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, o presente trabalho refere-se à constatação de que a Autuada, Contribuinte substituta tributária mineira por força do Protocolo ICM nº 17/85, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST ao estado de Minas Gerais, nas operações de saídas interestaduais a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 5 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (lâmpada elétrica e eletrônica, reator e “starter”), no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito do Fisco de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

abril de 2010, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente expirou em 31/12/15, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Impugnante foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 30/04/15 (fls. 142).

Quanto ao mérito propriamente dito, o Fisco constatou que a Autuada, ao efetuar o cálculo do ICMS/ST, deduziu indevidamente parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido em seu estado, mediante Decreto do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco-PRODEPE de nº 21.959, de 27/12/99, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Esse decreto, elaborado nos termos da Lei Estadual nº 11.675 de 11 de outubro de 1999, concede, em seu art. 5º, crédito presumido de 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS apurado, em cada período fiscal, relativamente à parcela do incremento da produção comercializada, no período de 12 (doze) anos contados a partir da publicação do decreto concessivo, *in verbis*:

Art. 5º - As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no artigo anterior, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

(...)

II - quanto ao montante a ser utilizado, o valor equivalente ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto, de responsabilidade direta do contribuinte, apurado em cada período fiscal, relativamente à parcela do incremento da produção comercializada; (Dec. 32.016/08 - Efeitos a partir de 01.09.07)

III - quanto ao prazo de fruição, 12 (doze) anos, contados a partir do mês subsequente ao da publicação do respectivo decreto concessivo. (Dec. 32.016/08 - Efeitos a partir de 01.09.07)

Assim, foram exigidos o ICMS/ST e a correspondente Multa de Revalidação (em dobro), capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A retenção e o recolhimento a menor do imposto foram apurados, também, tendo em vista a Autuada ter constado nos documentos fiscais base de cálculo de ICMS/ST menor que a prevista na legislação, não respeitando o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, ainda, em algumas operações, deixou de reter e recolher o imposto devido por substituição tributária nas operações com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro), capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, majorada em 100% (cem por cento) de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/11, e a capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, nas ocorrências após 01/01/12, sem majoração, todos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII (40% do valor da operação) foi reduzida a 20% (vinte por cento) do valor da operação, nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, em razão da retroatividade benigna à Contribuinte, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

As diferenças de ICMS/ST apuradas estão devidamente demonstradas no quadro intitulado como “Demonstrativo do Cálculo do ICMS ST”, que compõe o Anexo 10 do Auto de Infração, fls. 82/88, e que está em sua totalidade no DVD constante de fls. 140.

Já a divergência de base de cálculo foi demonstrada na planilha “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido – 01/01/10 a 31/12/12” de fls. 66/72 (Anexo 8), que, também se apresenta em sua totalidade no DVD constante de fls. 140, cujos dados (somatórios mensais) foram levados à planilha “Demonstrativo da Multa de Revalidação e da Multa Isolada (fls. 95/96 – Anexo 12), para a apuração da multa isolada.

Cumprir registrar que o Fisco relatou a ocorrência de “retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST” em sentido amplo, pois o trabalho fiscal abrange tanto retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST quanto falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, uma vez que, em algumas operações objeto de autuação, há informação de valor “zero” na coluna “(I) – ICMS ST destacado” constante da planilha “Demonstrativo do Cálculo do ICMS ST” (Anexo 10), ou seja, existem operações em que a Autuada não reteve e nem recolheu ICMS/ST.

Ressalta-se que, nas operações em que houve falta de recolhimento de ICMS/ST, exigiu-se o imposto relativo ao diferencial de alíquota, nos termos da legislação vigente, uma vez que são operações com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.

A Impugnante reconhece sua responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido ao estado de Minas Gerais no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, nas operações com lâmpadas elétricas e eletrônicas classificadas nas posições 8539 e 8540, reator e “starter”, classificados nas posições 8540.10.00 e 8536.50, respectivamente, todas da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM/SH (fls. 150/151).

Porém, reclama que não se configura legítima a glosa dos créditos de ICMS efetuada pelo Fisco, ao argumento de que a empresa “agiu no estrito cumprimento da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regra-matriz de direito ao crédito, sendo que o tributo foi regularmente destacado e recolhido pela Impugnante no Estado de origem”.

Todavia, o procedimento do Fisco no presente trabalho tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 24/75, no RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

Dispõe a Constituição Federal de 1988, no art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea “g”, *in verbis*:

Art. 155

(...)

§ 2º - o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(...)

Assim, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, constitui meio apropriado para regulamentação dos ditames constitucionais, prescrevendo, *in verbis*:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

(...)

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º- As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º- A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

(grifou-se)

Nesse diapasão, o art. 10 do mesmo diploma legal dispõe:

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias.

Tais mandamentos também fazem parte da legislação tributária do estado de Minas Gerais, conforme § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75 e §§ 1º e 2º do art. 62 do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 5º Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

RICMS/02

Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, observado o disposto nos §§ 4º a 6º.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes para dar cumprimento ao citado art. 62, § 2º, disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, conseqüentemente a parcela de ICMS operação própria dedutível para cálculo do ICMS/ST, *in verbis*:

Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo. (Grifou-se)

As operações em questão estão inseridas no item 10.1 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, tendo sido os benefícios fiscais concedidos à revelia de convênio, motivo pelo qual a dedução da parcela correspondente ao ICMS operação própria é admitida apenas na proporção em que o imposto foi recolhido:

ITEM	MERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO / PERÍODO
10.1	PRODUTOS DAS SEGUINTE CADEIAS PRODUTIVAS: AGROINDÚSTRIA, EXCETO A SUCROALCOOLEIRA E DE MOAGEM DE TRIGO; METALMECÂNICA E DE MATERIAL DE TRANSPORTE; ELETROELETRÔNICA; FARMACOQUÍMICA; BEBIDAS; MINERAIS NÃO-METÁLICOS, EXCETO CIMENTO E CERÂMICA VERMELHA; TÊXTIL; PLÁSTICO	CRÉDITO PRESUMIDO DE 75% A 85% (ART. 5º DA LEI Nº 11.675/99 E ART. 5º DO DECRETO Nº 21.959/99)	3% A 1,8% S/ BC / NF EMITIDA PELA INDÚSTRIA A PARTIR DE 01/01/2000

Ressalta-se que, no caso em análise, não cabe qualquer argumentação da Defesa no sentido de desconhecimento do benefício concedido pelo estado de Pernambuco, uma vez que, a Autuada, responsável em efetuar o cálculo do ICMS/ST a ser recolhido ao estado de Minas Gerais, é a própria beneficiária do incentivo fiscal concedido em seu estado, mediante Decreto do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco-PRODEPE de nº 21.959.

A Defesa alega ser manifesto o seu direito de se aproveitar integralmente do ICMS apurado nas operações anteriores, respeitando o princípio da não cumulatividade.

Afirma que “a não cumulatividade é tão ampla que a expressão ‘montante cobrado’, constante dos dispositivos que regem a questão, ‘não pode ser interpretada literalmente, porque a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente das mercadorias ou do tomador de serviços’, de modo que “a compreensão da norma pauta-se no sentido de uma anterior operação, ou prestação, sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova de extinção da obrigação”.

Cita excerto do Recurso Especial nº 773.675/RS do Superior Tribunal de Justiça-STJ, DJ de 02/04/07 que, segundo o relator Ministro Luiz Fux, o “termo ‘cobrado’ deve ser, então, entendido como ‘apurado’, que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade”.

No mesmo sentido, a Defesa apresenta parte do Recurso Especial nº 782.987/RS, Primeira Turma do STJ, DJ 09.04.07, também da relatoria do Ministro Luiz Fux, que informa que “somente nos casos de isenção e de não-incidência não haveria crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes ou exsurgiria a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2º, II)”.

Entretanto, está equivocado o entendimento da Impugnante.

É cediço que a não cumulatividade do ICMS opera pela técnica da compensação do imposto anteriormente cobrado com o imposto devido nas subsequentes operações com a mesma mercadoria. Assim, preserva-se a resultante não cumulativa do imposto na cadeia produtiva, independentemente do número de incidências do imposto.

A técnica de operação da não cumulatividade do ICMS brasileiro é escolhida pelo próprio texto constitucional, nos termos do já transcrito inciso I do § 2º do art. 155 da Carta Magna.

Analisando o efeito dos benefícios irregulares, observa-se que o estado de origem, ao promover uma deliberada diminuição do débito tributário oriundo das operações realizadas por seu contribuinte, mediante outorga de, por exemplo, crédito presumido, como no presente caso, renuncia a uma parcela do imposto. Assim, o contribuinte apura um valor menor do imposto a ser recolhido a seu estado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, não há que se falar em imposto cobrado em relação à parcela renunciada, correspondente ao crédito outorgado.

Portanto, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco, correspondente ao imposto renunciado, faz operar perfeitamente o princípio da não cumulatividade, pois, ao permitir que o destinatário da mercadoria compense somente o valor do imposto cobrado nas operações anteriores, preserva a resultante não cumulativa do ICMS na cadeia produtiva.

Observa-se que o próprio Recurso Especial citado pela Impugnante menciona que o termo “cobrado” dever ser entendido como o “apurado”.

Ressalta-se que o afastamento da glosa no caso em tela viria a consagrar o “esquema” de geração de créditos fraudulentos utilizados pela Autuada e consolidar o prejuízo ao estado de Minas Gerais e à livre concorrência.

Por outro lado, analisando matéria sobre créditos concedidos sem edição de convênio, o STF entende não afrontar o princípio da não cumulatividade do ICMS a inadmissão do crédito oriundo de tributo convertido em incentivo fiscal, conforme agravo regimental transcrito a seguir:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RE-AGR 423658 / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I. - ACÓRDÃO RECORRIDO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DE QUE TENDO SIDO CONVERTIDO EM INCENTIVO O TRIBUTOS QUE DEVERIA SER RECOLHIDO PELO VENDEDOR DE MATÉRIA-PRIMA, A INADMISSÃO DO CRÉDITO, NO ESTADO DE DESTINO, NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. RE 109.486/SP, RELATOR MINISTRO ILMAR GALVÃO, "DJ" DE 24.4.92. II. - AGRAVO NÃO PROVIDO.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo governador do estado de Minas Gerais contra ato do governador do estado do Espírito Santo, pronunciou-se o STF no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os Entes Federados.

Segundo o Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos estados. O Supremo deixa clara a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS (INCLUÍDA A OUTORGA DE CRÉDITO PRESUMIDO) POR ESTADO FEDERADO: "GUERRA FISCAL" REPELIDA PELO STF: LIMINAR DEFERIDA.

1. A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA REPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A PRODIGALIZAÇÃO DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS ATINENTES AO ICMS, COM AFRONTA DA NORMA CONSTITUCIONAL DO ART. 155, § 2º, XII, G - QUE SUBMETE SUA CONCESSÃO À DECISÃO CONSENSUAL DOS ESTADOS, NA FORMA DE LEI COMPLEMENTAR (ADIN 84-MG, 15.2.96, GALVÃO, DJ 19.4.96; ADINMC 128-AL, 23.11.89, PERTENCE, RTJ 145/707; [...] (ADINMC 902 3.3.94, MARCO AURÉLIO, RTJ 151/444; ADINMC 1.296-PI, 14.6.95, CELSO; ADINMC 1.247- PA, 17.8.95, CELSO, RTJ 168/754; ADINMC 1.179-RJ, 29.2.96, MARCO AURÉLIO, RTJ 164/881; ADINMC 2.021-SP, 25.8.99, CORRÊA; ADIN 1.587, 19.10.00, GALLOTTI, INFORMATIVO 207, DJ 15.8.97; ADINMC 1.999, 30.6.99, GALLOTTI, DJ 31.3.00).

O Regulamento do ICMS mineiro prescreve, expressamente, no inciso VI do art. 71, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

VI - tiverem o imposto destacado na documentação fiscal não cobrado na origem, conforme disposto no § 1º do art. 62 deste Regulamento.

Importante destacar que o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual (Resolução nº 3.166/01), pois a referida norma, reiterando, é de caráter meramente operacional, não inova no mundo jurídico, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de Convênio, obrigatório nos estritos termos, já transcritos, da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/75.

Dessa forma, na apreciação dos aspectos da legalidade da Resolução nº 3.166/01, pelo disposto na citada legislação, conclui-se pela inexistência de conflito entre a resolução, a lei complementar e o RICMS/02.

No tocante à argumentação de que as únicas limitações possíveis para o aproveitamento de crédito são as hipóteses de isenção e não incidência previstas no art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal, cumpre comentar que, nesses casos, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação seu não aproveitamento, em virtude de evento posterior (em relação ao da entrada da mercadoria), consistente na saída não tributada.

Já no presente caso, assim como em outros que versam sobre a glosa de créditos provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares, não se

discute a imposição jurídica de vedação em virtude de evento posterior. Na verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria.

Não se fala da viabilidade de aproveitamento do crédito, em face de evento futuro do crédito, mas discute-se a possibilidade de se efetuar o cálculo do ICMS/ST, deduzindo parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

Salienta-se que, conforme já exposto, há expressa previsão legal para essa vedação, independentemente da existência de saída posterior tributada pelo imposto.

Ao passo que, no caso de vedação de crédito em virtude de posterior saída isenta ou não tributada, tem-se, por regular, o crédito no momento da entrada da mercadoria, seguindo-se a imposição de vedação do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não incidência do ICMS.

Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de vedação de crédito em virtude de não incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito, por falta de cobrança do imposto em operação anterior, tanto no escopo, como na forma de operação.

Acrescenta-se que a isenção e não incidência não são os únicos eventos que autorizam a vedação ou o estorno do crédito, podendo-se citar como outros exemplos o perecimento da mercadoria, sua utilização em atividade alheia à do estabelecimento, seu consumo pelo estabelecimento receptor, entre outros.

Assim, conclui-se pelo caráter equivocado da tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição Federal somente autorizar vedação ou estorno de créditos em caso de não incidência ou isenção futura do imposto.

A glosa imposta tem fundamento na ausência de direito ao crédito do imposto e está autorizada em lei e no regulamento do ICMS, não contrariando princípios constitucionais.

A Impugnante entende que, de fato, a Lei Complementar nº 24/75 fora recepcionada pela Constituição Federal no tocante à forma pela qual incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos, nos termos do art. 8º da referida lei.

Entretanto, equivoca-se ao alegar que, com o advento da Lei Complementar nº 87/96, que regulou integralmente o regime de compensação do ICMS, houve revogação do citado artigo. Nota-se que as duas leis não se conflitam e encontram-se em vigor.

A Defesa afirma, também, que, mesmo entendendo que o referido dispositivo não esteja revogado, não prospera a glosa do crédito efetuada pelo Fisco, ao argumento de que não restou delimitado o modo pelo qual tais procedimentos seriam adotados.

Acrescenta que a aplicação literal do dispositivo revela-se incongruente, na medida em que, considerando a cobrança e o recolhimento do imposto não pago na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

origem (inciso II), não haveria que se falar em estorno do crédito fiscal utilizado no destino (inciso I), ou seja, em face do pagamento, o crédito fiscal torna-se legítimo.

Declara, ainda, que não restou disciplinada a forma pela qual o ato concessivo do benefício seria declarado nulo.

Todavia, cumpre reiterar que o crédito glosado não corresponde ao valor cobrado na origem, pois, ao efetuar a apuração do imposto a ser recolhido a seu estado, a Contribuinte deduziu o valor correspondente ao crédito presumido a ela concedido irregularmente (que equivale ao valor glosado pelo Fisco), apurando um valor menor a recolher.

Importante comentar que o presente trabalho não se refere à declaração de nulidade de ato concessivo de crédito presumido emitido por outro estado de forma irregular, mas sim, de exclusão dos efeitos gerados por esse ato.

Ademais, não é justo que o estado de Minas Gerais suporte o ônus de um crédito tributário não pago na origem, em função de um benefício concedido ao contribuinte remetente que não foi autorizado pelo CONFAZ.

A Impugnante ressalta que “compete, exclusivamente, ao Poder Judiciário interpretar e decidir pela lei aplicável ao caso concreto para promover à solução dos conflitos de interesses”, tendo em vista a presunção de constitucionalidade das leis, bem como em respeito ao princípio do devido processo legal e da ampla defesa, não sendo permitido aos estados definirem quais normas poderão ser aplicadas.

Conclui que, “por se tratar de matéria reservada ao Poder Judiciário, não cabe ao Poder Legislativo “decidir”, em caráter autoaplicável, pela imediata nulidade do ato”.

Reporta-se a doutrinas e jurisprudências que se encontram no mesmo sentido.

Com relação ao benefício fiscal concedido pelo Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – PRODEPE, relata que tramitam no Supremo Tribunal Federal duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5244 e 4722, que ainda aguardam julgamento.

Dessa forma, afirma que “enquanto tal questão não seja decidida pela Corte Suprema, o benefício não pode ser afastado pelos estados membros e pelo Distrito Federal, sob pena de estarem ultrapassando os limites de suas competências”.

Admite que agiu de acordo com o que determina a Lei Estadual nº 11.675/99, que instituiu o PRODEPE, alegando que, “enquanto esta não for declarada inconstitucional, vige o mandamento de sua presunção de constitucionalidade”.

Afirma que desfazer, de maneira retroativa, os efeitos de um benefício fiscal já gozado seria uma afronta ao princípio da segurança jurídica e da boa-fé.

Contudo, o estado de Pernambuco, ao conceder benefício aos seus contribuintes com incentivo fiscal-financeiro, sem deliberação entre os estados-membros da Federação, na verdade, infringiu normas disciplinadoras do ICMS,

tornando nulo o ato do benefício fiscal e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme determinação contida na Lei Complementar nº 24/75.

Entretanto, não é o Fisco que declara a nulidade de um ato baixado por outro estado, no caso Pernambuco, pois, de fato, essa prerrogativa pertence ao Poder Judiciário.

Aqui, apenas relata-se o ocorrido na ótica do Fisco, tornando ineficaz, para o cálculo do ICMS/ST a ser recolhido ao estado de Minas Gerais, a dedução de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

A utilização integral do ICMS operação própria do remetente (Impugnante), no percentual de 12% (doze por cento), referente à alíquota interestadual, tem reflexo direto de recolhimento a menor do ICMS a título de substituição tributária para o estado de Minas Gerais. Assim, a parcela dedutível para cálculo do ICMS/ST deve ficar limitada a 3% (três por cento), que representa o montante apurado, cobrado e pago no estado de origem.

Acrescenta-se que o ICMS por substituição tributária (ICMS/ST) não é uma espécie do gênero ICMS. Não se trata de outro tributo estadual. Cuida-se apenas de uma técnica de arrecadação e fiscalização do ICMS concentrada na figura do contribuinte substituto tributário, mas que segue a mesma sistemática de apuração do ICMS nos moldes do princípio da não cumulatividade (art. 28, da Lei nº 6.763/75) previsto na Constituição Federal.

A Defesa afirma que o procedimento do Fisco estaria violando o pacto federativo, invadindo competência tributária alheia ao impedir a eficácia de benefício fiscal concedido sem aprovação em convênio.

Reclama que o estado de Minas Gerais (estado destinatário) não pode cobrar de seu contribuinte a parcela do imposto que supostamente deveria ter sido cobrada pelo estado de Pernambuco (estado de origem), a qual equivale ao montante do respectivo favor fiscal. Reproduz excertos de jurisprudências que se encontram na mesma linha.

Aduz que “a medida utilizada pelos Estados com pretexto de proteger-se dos efeitos da “guerra fiscal”, implica na cobrança, total ou parcial, do ICMS devido a outro Estado da Federação, invadindo a competência tributária de outro ente tributante”, o que, no seu entendimento, representa um enriquecimento sem causa do estado destinatário.

Todavia, não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro estado, mas de imposto que deve ser recolhido ao estado de Minas Gerais, cujo cálculo está sendo prejudicado pela dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido pelo estado de Pernambuco sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST, e respectiva multa de revalidação, nas operações efetuadas pela Autuada a contribuintes mineiros com lâmpada elétrica e eletrônica, reator e “starter”, sendo que a parcela dedutível para cálculo do ICMS/ST deve ficar limitada a 3% (três por cento), que representa o montante apurado, cobrado e pago no estado de origem.

Quanto à multa de revalidação em dobro, ela é aplicada devido ao não recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS por substituição tributária, conforme o disposto no art. 56, inciso II e § 2º, item I da Lei nº 6.763/75:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do art. 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - Havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese do crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido por em decorrência da substituição tributária.

Cumprido registrar que, no tocante à irregularidade de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, por informar, nos documentos fiscais, base de cálculo menor que a prevista na legislação vigente, a Impugnante não apresentou nenhum argumento para refutar tal acusação.

Assim, de acordo com os documentos constantes dos autos, corretas, também, as exigências fiscais relativas a essa irregularidade.

Entretanto, cabe uma retificação no tocante às apurações efetuadas pelo Fisco.

Observa-se que, em algumas operações, em que a Autuada não reteve e nem recolheu o imposto relativo à substituição tributária, o Fisco exigiu ICMS/ST, considerando, para o cálculo do imposto, a alíquota de 15% (quinze por cento), conforme dados constantes, por exemplo, na página 8 (oito) do “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido” (Anexo 8).

Certamente, esse cálculo representa a exigência de diferencial de alíquota prevista no § 2º do art. 12 e no inciso II do art. 20, ambos do Anexo XV do RICMS/02, nas operações com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário:

Art. 12 - O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

Efeitos de 1º/11/09 a 31/12/09 - Redação dada pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 45.192, de 13/10/09:

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 16, 18 a 24, 26, 29 a 32, 39, 43 a 45 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.”

Efeitos de 1º/08/09 a 31/10/09 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/09:

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens:”

Efeitos de 25/05/06 a 31/07/09 - Redação dada pelo art. 2º, IX, e vigência estabelecida pelo art. 4º, IV, "f", ambos do Dec. nº 44.301, de 24/05/06:

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 e 26 da Parte 2 deste Anexo e destinadas, conforme o caso, a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.”

(...)

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, o valor calculado mediante aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo.
(grifou-se)

Verifica-se que a alíquota de 15% (quinze por cento) foi determinada pela diferença da alíquota interna de 18% (dezoito por cento) e do percentual de 3% (três por cento), o qual corresponde à parcela do ICMS operação própria apurada, cobrada e paga no estado de origem, que foi considerado pelo Fisco como se fosse a alíquota interestadual passível de ser aplicada na operação.

Todavia, de acordo com a legislação posta, e diferentemente da forma de cálculo do ICMS/ST relativo às operações subsequentes, o imposto a recolher a título de diferencial de alíquota equivale ao percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo, não cabendo aqui a verificação se o imposto relativo à operação própria (apurado pela alíquota interestadual) foi cobrado ou não no estado de origem.

Enquanto o ICMS/ST relativo às operações subsequentes corresponde ao valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente, o ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota corresponde ao percentual da diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação.

Ressalta-se que, em decorrência da distribuição de receitas nas operações interestaduais, o imposto relativo à operação própria, cuja alíquota é a interestadual, pertence ao estado de origem, que, no presente caso, corresponde à alíquota de 12% (doze por cento) a ser recolhido pela Contribuinte ao estado de Pernambuco.

E, o imposto relativo ao diferencial de alíquota deve ser recolhido ao estado de destino, que, na situação em análise, corresponde à diferença da alíquota interna de 18% (dezoito por cento), relativas aos produtos objeto de autuação, e da interestadual de 12% (doze por cento), aplicada nas operações autuadas, resultando no percentual de 6% (seis por cento) sobre a base de cálculo das operações a ser recolhido ao estado de Minas Gerais.

Assim, ao considerar o percentual de 3% (três por cento) para a alíquota interestadual, determinando o percentual de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo na apuração do ICMS/ST-diferencial de alíquota, o Fisco passa a exigir imposto para o estado de Minas Gerais de forma incorreta.

Dessa forma, nas operações em que o Fisco aplicou o percentual de 15% (quinze por cento), para determinar o ICMS/ST devido, deverá utilizar, na verdade, o percentual de 6% (seis por cento) sobre a base de cálculo das operações, adequando à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correta apuração do imposto e respeitando a distribuição de receitas legalmente previstas para as operações interestaduais.

No tocante à exigência da Multa Isolada, observa-se que o Fisco capitulou o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (para as operações ocorridas até 31/12/11), adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da citada lei, em função do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que prescreve a retroatividade da lei que comina penalidade menos severa do que a vigente à época da prática do ato.

E, para as operações realizadas após 01/01/12, capitulou o art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei, respeitando o período de vigência à época dos fatos geradores.

A multa isolada foi aplicada em razão da consignação de base de cálculo diversa da prevista pela legislação:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(Grifou-se)

Vale lembrar que a autuação em análise se refere ao recolhimento a menor de ICMS/ST, nas operações em que a Autuada constou base de cálculo menor que a

prevista na legislação e, ao efetuar o cálculo do ICMS/ST, deduziu indevidamente parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido em seu estado, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, e, ainda, se refere à falta de recolhimento de ICMS/ST, nas operações em que a Autuada entendia que não era devido o imposto.

Importante destacar as normas regentes, em razão de entendimentos contrários embasados nas modificações da legislação tributária a contar de 01/01/12, para a imputação fiscal relacionada à não informação da base de cálculo do ICMS/ST nos documentos fiscais, relacionada com o percentual de 6% (seis por cento) correspondente ao percentual da diferença entre a alíquota interna e interestadual.

O regramento desrespeitado pela Autuada na analisada cobrança consta na legislação mineira, à época dos fatos, na seguinte ordem:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

Efeitos de 1º/07/2007 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:

“§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:”

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:

“I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;”

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:

“XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem;” (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela legislação posta, é notória a responsabilidade da Autuada pelo destaque e recolhimento do ICMS/ST nas remessas de mercadorias para contribuintes mineiros quando estes não derem destino comercial ou industrial aos produtos adquiridos, por conseguinte, informando nos documentos fiscais emitidos nas transações os valores da base de cálculo e do ICMS a ser recolhido por substituição tributária.

Como bem demonstrado nos documentos que instruem os autos, foi constatada a emissão de documentos fiscais sem a informação da base de cálculo do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, e assim sendo, com fulcro no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, vigente à época, que estabelecia multa, *por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação*, correta a cobrança fiscal para os exercícios de 2010 e 2011.

Segundo definição encontrada no Dicionário Aurélio (Diverso, do lat. Diversu, adj., diferente, distinto, discordante, divergente).

Note-se que a expressão “base de cálculo diversa da prevista na legislação” guarda consonância com o procedimento levado a efeito pela Autuada. Qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal descrito.

Não fosse esse o entendimento, admitir-se-ia que o legislador estaria a declinar tratamento mais benéfico para aqueles que zeram a informação da base de cálculo em detrimento daqueles que informam um valor discordante do estabelecido na legislação. No caso sob análise, a base zero aplicada nos documentos fiscais é nitidamente divergente da previsão legal.

Noutra vertente, verifica-se que em relação a estas mesmas operações, em que houve falta de recolhimento de ICMS/ST, por ausência da base de cálculo relativa à substituição tributária, a Multa Isolada adequada aplicável, a partir de 01/01/12, é a prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (grifou-se)

(...)

Essa Multa do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, que somente passou a fazer parte do rol de penalidades da lei a partir de janeiro de 2012, tendo em vista que o dispositivo foi acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/11, não foi capitulada no Auto de Infração.

Nesse sentido, considerando que o lançamento cuida de infrações relativas ao período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012 e que não houve capitulação da penalidade prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” deve ser excluída em relação às operações em que a Autuada não consignou base de cálculo relativa à substituição tributária.

Vale lembrar que o Fisco, apesar de equivocado na capitulação do dispositivo, já aplicou o índice mais benéfico no cálculo da multa em função do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que prescreve a retroatividade benigna da lei.

Salienta-se que a Autuada é reincidente na infração, conforme telas comprobatórias constantes de fls. 90/93 (Anexo 11) e pesquisa realizada por este Órgão (fls. 247), havendo majoração na penalidade isolada em 100% (cem por cento), de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

As autuações que caracterizaram a reincidência foram: PTA nº 04.002149420.42, quitado pela Autuada em 07/08/09; PTA nº 04.002152542.98, quitado em 28/08/09; e PTA nº 02.000214784.96, quitado pela Autuada em 12/11/09.

Importa frisar que a reincidência apurada pelo Fisco foi somente em relação ao período em que se exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, ou seja, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, uma vez que a Autuada não é reincidente em relação à penalidade capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei.

Por fim, a Defesa contesta os efeitos confiscatórios das multas, fundamentando suas alegações em trechos de jurisprudências.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argui que a aplicação da multa nos patamares exigidos configura violação aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco.

Esclareça-se que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para, ao determinar o imposto devido nas operações em que não houve retenção/recolhimento de ICMS/ST, aplicar o percentual de 6% (seis por cento) sobre a base de cálculo das operações, que corresponde ao percentual da diferença de alíquota interna e interestadual, e, ainda, excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea "c" aplicável às mesmas operações a partir de 01/01/2012. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Deréc Fernando Alves Martins Leme, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir também a multa isolada e sua respectiva majoração no período anterior a 31/12/2011. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participou do julgamento, além do signatário e, dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2016.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

CL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.958/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000266849-83
Impugnação: 40.010138137-65
Impugnante: Lumileds Iluminação Brasil Ltda
IE: 120272055.00-04
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT- DF

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside apenas na exclusão da multa isolada e sua respectiva majoração no período anterior a 31 de dezembro de 2011.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de que a Impugnante, estabelecida no município de Jaboatão dos Guararapes/Pernambuco, contribuinte substituta tributária mineira por força do Protocolo ICM n.º 17/85, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST ao estado de Minas Gerais, nas operações de saídas interestaduais a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 5 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (lâmpada elétrica e eletrônica, reator e “starter”), no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012.

Dito recolhimento a menor teria se dado em face de que a Impugnante, ao efetuar o cálculo do ICMS devido por substituição tributária, deduziu indevidamente parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido em seu estado, mediante regulamentação do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE (Decreto n.º 21.959/99), sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar n.º 24/75, na Lei n.º 6.763/75 e no RICMS/02.

Sustenta o Fisco, ainda, que a Impugnante constou em documento fiscal base de cálculo do imposto menor que a prevista na legislação, não respeitando o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, bem como, em algumas operações, deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido nas operações com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro), capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, majorada em 100% (cem por cento) de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2011, e a capitulada no art. 55, inciso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII, alínea “c”, nas ocorrências após 01/01/12, sem majoração, todos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII (40% do valor da operação) foi reduzida a 20% (vinte por cento) do valor da operação, nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Constata-se, assim, que no tocante à exigência da Multa Isolada, observa-se que o Fisco capitulou o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2011), adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da citada lei, em função do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que prescreve a retroatividade da lei que comina penalidade menos severa do que a vigente à época da prática do ato.

E, para as operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2012, capitulou o art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respeitando o período de vigência à época dos fatos geradores.

Entretanto, ainda assim, não se encontra correta a exigência da penalidade isolada, devendo ser o crédito tributário, neste particular, reformulado para excluir a multa isolada e sua respectiva majoração no período anterior a 31 de dezembro de 2011.

Isto porque, não há que se falar em retroatividade benigna como quer o Fisco, se a penalidade existente na legislação anteriormente a 31 de dezembro de 2011 não continha uma conduta a ser sancionada equivalente ao procedimento adotado pela Impugnante.

Veja-se que tanto é verdade tal afirmativa, que foi necessária a alteração da legislação para prever uma penalidade para tal conduta.

Motivo que explica não ser possível a majoração por reincidência, uma vez que não se trata da mesma multa e, muito menos, do mesmo dispositivo legal.

Explica este entendimento a própria redação dos dispositivos que previam as penalidades aqui tratadas, a saber:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

.....
Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Importante frisar que esta análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei n.º 14.699/03, acima transcrito.

Esta redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011 e os fatos geradores constantes do presente lançamento são de janeiro de 2010 a dezembro de 2012.

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época em que foi aplicada no caso dos autos, procurava punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

O dispositivo aplicado pelo Fisco, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são, em parte, relativos a período anterior.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e,

com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos no período anterior a 31 de dezembro de 2011, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 até o início de vigência deste dispositivo que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Mesma sorte segue a majoração por reincidência. Ora se foi criada uma penalidade nova, não há que se falar em reincidência considerando o dispositivo anterior.

Importa destacar que a reincidência apenas se configura no caso de conduta reiterada no mesmo dispositivo legal, a saber:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

.....
§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas autuações pelas quais o Fisco tenta caracterizar a reincidência não foi exigida a multa isolada da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, pois os PTAs n.ºs 04.002149420.42, 04.002152542.98 e 02.000214784.96 foram quitados, respectivamente, em 07 de agosto de 2009, 28 de agosto de 2009 e 12 de novembro de 2009.

Como o próprio Fisco não exigiu a reincidência no período anterior, fica claro que não se trata da mesma penalidade, reforçando todo o entendimento aqui expresso.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para além das exclusões já procedidas pela decisão majoritária excluir, também, a multa isolada e sua respectiva majoração no período anterior a 31 de dezembro de 2011.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2016.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira